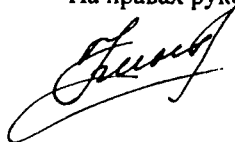


0- 797245

На правах рукописи



**Кинжебаева Елена Валеевна**

**НАЛОГОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ  
ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКСПОРТА  
В СОВРЕМЕННОЙ МЕЖДУНАРОДНОЙ ТОРГОВЛЕ**

Специальность 08.00.14 – Мировая экономика

Специальность 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

**АВТОРЕФЕРАТ  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук**

Екатеринбург – 2012

Диссертационная работа выполнена на кафедре мировой экономики  
ФГБОУ ВПО «Уральский государственный экономический университет»

**Научный руководитель:** доктор экономических наук, профессор  
**Мальцев Андрей Александрович**,  
заведующий кафедрой мировой экономики  
ФГБОУ ВПО «Уральский государственный  
экономический университет», г. Екатеринбург

**Официальные оппоненты:** доктор экономических наук, доцент  
**Погорлецкий Александр Игоревич**,  
профессор кафедры мировой экономики  
ФГБОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный  
университет», г. Санкт-Петербург

кандидат экономических наук, доцент  
**Истоминна Наталья Александровна**,  
доцент кафедры государственных и муниципальных  
финансов ФГБОУ ВПО «Уральский государственный  
экономический университет», г. Екатеринбург

**Ведущая организация:** ФГАОУ ВПО «Уральский федеральный университет  
имени первого Президента России Б. Н. Ельцина»,  
г. Екатеринбург

Защита состоится 30 мая 2012 г. в 13.30 на заседании диссертационного совета  
ДМ 212.287.02 при ФГБОУ ВПО «Уральский государственный экономический универ-  
ситет» по адресу: 620144, г. Екатеринбург, ГСП-985, ул. 8 Марта/Народной воли, 62/45,  
зал диссертационных советов (ауд. 150).

Отзывы на автореферат, заверенные гербовой печатью, просим направлять по  
адресу: 620144, г. Екатеринбург, ГСП-985, ул. 8 Марта/Народной воли, 62/45, ФГБОУ  
ВПО «Уральский государственный экономический университет», ученому секретарю  
диссертационного совета ДМ 212.287.02. Факс (343) 257-71-47.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке ФГБОУ ВПО  
«Уральский государственный экономический университет». Автореферат диссертации  
размещен на сайте ФГБОУ ВПО «Уральский государственный экономический универ-  
ситет»: <http://www.usue.ru>.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ

Автореферат разослан 28 апреля 2012 г.



0000795807

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
доктор экономических наук, профессор

О. Б. Веретенникова

## I Общая характеристика работы

**Актуальность темы исследования.** С начала российских реформ экспорт играет ключевую роль в развитии экономики страны. На его долю приходится 1/3 ВВП, а экспортные пошлины обеспечивают порядка 30% поступлений в доходную часть федерального бюджета. При этом с каждым годом усиливается сырьевая ориентация российского экспортного производства. За 1992–2011 гг. доля нефти, нефтепродуктов и газа в экспортных поставках России выросла с 28,4 до 68,7%, а машин и оборудования, напротив, снизилась с 8,9 до 3,6%. В условиях высокой волатильности мировых цен на сырье (только за июль – декабрь 2008 г. мировые цены на нефть упали в 3,7 раза – со 147,1 до 39,8 долл. США за 1 баррель) это резко усиливает уязвимость национальной экономики от внешних рисков.

Поддержка государством экспортоориентированных производств в промышленно развитых странах превратилась в одну из главных сфер национальной экономической политики. В российских реалиях государственная экспортная политика в основном преследует чисто фискальные цели. Слабость и неэффективность механизмов государственной поддержки экспорта готовой продукции с высокой добавленной стоимостью в условиях вступления во Всемирную торговую организацию могут обернуться сохранением сложившегося «сырьевого» статус-кво российской экономики.

С присоединением России к ВТО особую значимость приобретут нетарифные методы регулирования экспорта, в частности, налоговые инструменты. Здесь принципиально важно, что правилами ВТО не запрещается использование государством косвенных налогов, прежде всего налога на добавленную стоимость, как способа поддержки экспортеров посредством одновременно нулевого обложения и освобождения от уплаты «входного» НДС экспортной реализации при соблюдении оговоренных в национальном налоговом законодательстве условий. В этой связи становится очевидной необходимость дополнительного изучения теоретико-методических основ построения и мировой практики применения системы налоговых мер регулирования экспорта, стимулирующих продвижение на внешние рынки продукции с большей добавленной стоимостью, что предопределило актуальность выбранной темы, постановку цели и задач исследования.

**Степень научной разработанности проблемы.** Подходы зарубежных ученых к анализу роли государства в регулировании внешнеэкономической деятельности отражены в работах Д. Бхаввати, Б. Балассы, С. Бродберри, Я. Вайнера, Дж. Вильямсона, Д. Кейнса, М. Кордена, П. Кругмана, В. Леонтьева, Ф. Листа, Д. Милля, М. Обстфельда, Б. Олина, П. Нири, Д. Рикардо, Т. Рыбчинского, П. Самуэльсона, А. Смита, Дж. Стиглица, Р. Финдлея, Э. Хекшера, Э. Хеллмана, Х.-Дж. Чанга и др.

Исследованию различных аспектов внешнеторговой политики России посвящены труды Л. И. Абалкина, С. А. Афонцева, О. Т. Богомолова, Л. Б. Вардомского, И. Н. Герчиковой, Л. М. Григорьева, Р. С. Гринберга, А. В. Данильцева, И. И. Дюмулена, А. А. Дынкина, Н. И. Ивановой, С. М. Кадочникова, А. П. Киреева, Л. Н. Красавиной, А. В. Кузнецова, А. А. Мальцева, В. П. Оболенского, В. С. Панькова, И. А. Родионовой, Б. М. Смитиенко, А. Н. Спартака, А. И. Татаркина, Ф. И. Шамхалова, Ю. В. Шишкова, М. А. Эскиндарова, др.

Вопросы налогового регулирования общехозяйственной, в том числе внешнеэкономической, деятельности рассматриваются в работах таких известных российских и зарубежных экономистов, как С. В. Барулин, Ж.-П. Боден, А. В. Брызгалин, А. Г. Грязнова, В. А. Дадалко, Н. Н. Демчук, М. Кин, И. Р. Коновалова, И. А. Майбуров, С. Г. Пепеляев, А. И. Погорлецкий, Е. Е. Румянцева, И. Г. Русакова, В. Саммерс, С. Ф. Сутырин, Д. Г. Черник, И. И. Химичева, Л. Эбрилл, Т. Ф. Юткина и др.

Вместе с тем современная проблематика использования налога на добавленную стоимость в качестве инструмента государственного регулирования и совершенствования структуры российского экспорта требует дополнительного изучения.

**Объектом диссертационного исследования** является применение налога на добавленную стоимость в Российской Федерации и за рубежом в экспортной деятельности.

**Предметом исследования** выступают экономические отношения, складывающиеся между хозяйствующими субъектами и государством в процессе налогового регулирования экспорта.

**Цель диссертационной работы** заключается в обосновании повышения роли налоговых методов государственного регулирования экспорта в качестве инструмента диверсификации структуры экспортного сектора российской экономики.

Для достижения цели были поставлены и решены следующие **задачи**:

- на основании анализа эволюции теоретико-методических аспектов построения системы государственного регулирования экспорта определить современные тенденции ее развития и уточнить соотношение действующих при этом методов;
- выявить общие черты и различия в методологии построения государственной политики стимулирования экспорта готовой продукции, применяемые в современной мировой практике;
- обосновать роль налогов как инструмента реструктуризации экспорта;
- провести компаративный анализ зарубежного и отечественного опыта применения в экспортных операциях косвенных налогов и противодействия «серым» схемам их возмещения;

– разработать сценарные подходы изменения механизма применения НДС, нацеленные на реструктуризацию экспортного сектора экономики РФ путем перераспределения налоговых стимулов в пользу обрабатывающих отраслей.

Теоретическую и методологическую основу диссертационного исследования составили труды российских и зарубежных экономистов по изучаемой проблеме. Для достижения цели и решения поставленных задач в работе применялись общенаучные методы и приемы экономического и статистического анализа. В работе использованы графико-аналитические инструменты исследования, методы логико-структурного и сравнительного анализа, системный и сценарный подходы, анкетирование.

**Информационную базу** обеспечения доказательности концептуальных положений, достоверности выводов и рекомендаций составили статистические и аналитические документы международных экономических организаций (ОЭСР, МВФ, Всемирного Банка, ЮНКТАД), обзоры международных консалтинговых компаний (Ernst&Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers), Директивы ЕС в области взимания НДС, нормативно-правовые акты Российской Федерации, материалы Федеральной службы государственной статистики, Федеральной налоговой службы, статистические материалы министерств и ведомств РФ, российская и зарубежная монографическая литература и текущая периодика и др.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в следующем:

1 Уточнены современные тенденции развития системы государственного регулирования международной торговли, выражающиеся в наращивании применения и диверсификации нетарифных инструментов, что позволило выявить двойственную природу налоговых мер как нетарифного инструмента ограничения импорта и стимулирования экспорта.

2 Предложено определение понятия «налоговое стимулирование экспортной деятельности», раскрывающее возможность применения НДС в условиях многостороннего регулирования международной торговли.

3 Классифицированы способы уклонения от налогообложения НДС, на основе чего систематизированы зарубежные и российские методы государственного противодействия их использованию.

4 Установлена взаимосвязь применения дифференцированной ставки возврата НДС и изменения товарной структуры экспорта, расширяющая набор инструментов государственной экспортной политики.

5 Разработан и апробирован методический подход к установлению дифференцированной ставки возврата НДС в отношении отдельных групп товаров с целью стимулирования экспортного предложения российской готовой продукции.

**Практическая значимость диссертационного исследования** заключается в возможности использования его результатов органами госу-

дарственной власти для совершенствования практики налогообложения НДС экспортных операций в целях повышения качества налогового администрирования и стимулирования экспорта готовой продукции.

**Публикации.** По изучаемой теме опубликовано 12 работ общим объемом 4,5 п.л., в том числе три статьи в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК РФ.

**Апробация результатов исследования.** Основные научные выводы, сформулированные по результатам диссертационного исследования, обсуждались и получили положительную оценку на международных и всероссийских научно-практических конференциях в Новосибирске (2006 г.), Екатеринбурге (2007–2011 гг.), Иркутске (2008 г.), Ярославле (2009 г.), Москве (2010 г.), Астане (2010 г.). Основные положения диссертационного исследования применяются в учебном процессе в Уральском государственном экономическом университете при чтении курсов «Мировая экономика», «Теория и практика исследования мировых рынков», «Международные валютно-кредитные отношения».

**Структура и объем диссертационного исследования.** Работа состоит из введения, трех глав, заключения, 32 рисунков, 24 таблицы, 10 приложений, библиографического списка, включающего 180 источников.

Во *введении* обоснована актуальность диссертационной работы, определены цели и задачи, предмет и объект исследования, раскрыта теоретическая и методологическая база исследования, дана характеристика научной новизны полученных результатов.

В *первой главе* «Теоретическое обоснование необходимости государственного регулирования экспорта в современной мировой экономике» рассмотрены теоретические аспекты необходимости государственного регулирования экспортной деятельности, выделены особенности методов ее регулирования в современных условиях, определено место налоговых инструментов в общем механизме регулирования международной торговли.

Во *второй главе* «Компаративный анализ применения налога на добавленную стоимость в экспортных операциях в РФ и за рубежом» выделены основные особенности применения косвенных налогов в мировой практике; систематизированы схемы незаконного возмещения экспортного НДС и методы борьбы с их использованием; исследованы механизмы налогового стимулирования сдвигов в отраслевой структуре экспорта.

В *третьей главе* «Оптимизация российской модели применения налога на добавленную стоимость в экспортных операциях» предложены сценарии совершенствования действующего механизма применения НДС при экспорте; обобщены результаты опроса уральских предприятий реального сектора экономики, подтверждающие целесообразность подготовленных рекомендаций; разработан методический подход к установлению дифференцированной шкалы возврата НДС при экспортных операциях в Российской Федерации, направленный на стимулирование экспортного предложения готовой продукции.

В *заключении* в соответствии с поставленной целью и задачами сформулированы основные выводы.

В *приложениях* представлены вспомогательные материалы, иллюстрирующие и дополняющие отдельные положения диссертационного исследования.

## **II Основные положения и результаты, выносимые на защиту**

**1 Уточнены современные тенденции развития системы государственного регулирования международной торговли, выражающиеся в наращивании применения и диверсификации нетарифных инструментов, что позволило выявить двойственную природу налоговых мер как нетарифного инструмента ограничения импорта и стимулирования экспорта.**

Проведенный анализ позволил уточнить закономерности формирования международной торговой политики на современном этапе. Во-первых, происходит постепенный отказ от строго протекционистских или чисто либеральных основ ведения международной торговой политики к их сочетанию с доминированием защитных инструментов в кризисной фазе хозяйствования. Во-вторых, наблюдается диверсификация инструментов государственного регулирования международной торговли с постепенным утверждением приоритета нетарифных мер. В-третьих, преодоление установленных странами-импортерами ограничений на конкурентных рынках требует активизации государством мер стимулирования экспорта, прежде всего готовой продукции с высокой добавленной стоимостью.

В рамках многостороннего регулирования международной торговли ГАТТ/ВТО придерживается приоритетности таможенно-тарифных инструментов. Их применение жестко регламентируется соответствующими нормами, что, как правило, не позволяет странам в одностороннем порядке изменять ставки пошлин. Более того, имеет место постепенное снижение средневзвешенной ставки таможенного тарифа в странах – членах ВТО (с 6,3 до 3,5% за 1995–2011 гг.).

В то же время в мировой практике все активнее применяются нетарифные инструменты, действие которых позволяет государству оперативнее добиваться желаемых результатов. Последняя классификация мер нетарифного регулирования внешней торговли и механизмов их задействования разработана в 2009 г. специалистами восьми международных организаций (ВТО, МВФ, ОЭСР, ЮНКТАД и др.).

Соотношение тарифного и нетарифного регулирования в современной международной торговле представлено на рисунке 1. Как видим, в структуре нетарифных инструментов преобладают меры регулирования импорта.

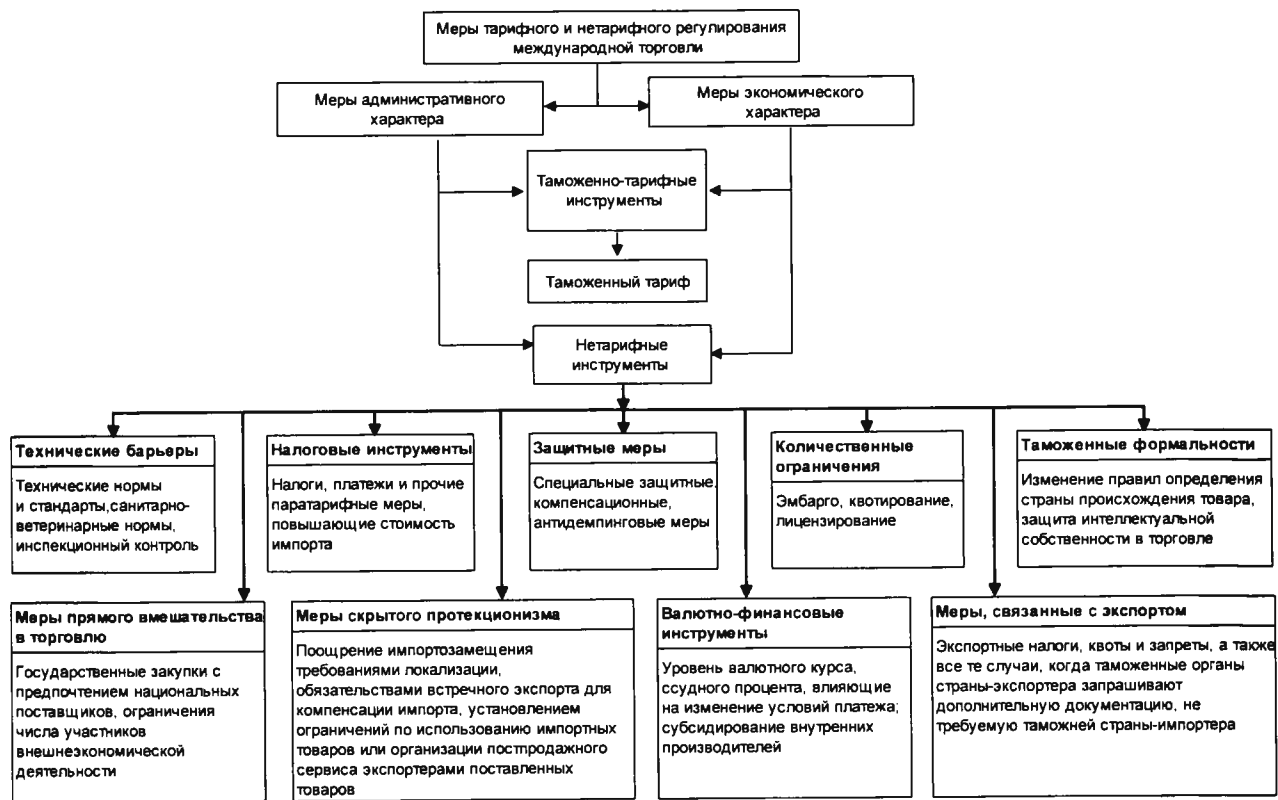


Рисунок 1 – Инструменты государственного регулирования международной торговли



Применительно к регулированию экспорта международные эксперты выделяют единственный нетарифный блок. Это полностью согласуется с тем, что центральным звеном политики ГАТТ/ВТО изначально определено всемерное поощрение международного оборота товаров и услуг.

В плане организации стимулирования внешней торговли, как показывает анализ международной практики, происходит постоянная корректировка государственной политики с наработкой нового инструментария. Многообразие базовых инструментов стимулирования международной торговли представлено на рисунке 2. Заметим, что ведение торговли в соответствии с правилами ВТО влечет за собой целый ряд ограничений по их применению, в частности, запрет на использование таких мер государственной поддержки собственных производителей, как инвестиции на безвозвратной основе, прямое субсидирование экспортеров, поощрение импортозамещения и др.



Рисунок 2 – Инструменты государственного стимулирования международной торговли

Среди важнейших направлений государственного стимулирования международной торговли выделим налоговые меры. Применение налоговых инструментов в импортных операциях призвано выровнять условия реализации зарубежных и отечественных товаров на внутреннем рынке, в экспортных – поддержать отечественных хозяйствующих субъектов на внешних рынках.

**2** Предложено определение понятия «налоговое стимулирование экспортной деятельности», раскрывающее возможность применения НДС в условиях многостороннего регулирования международной торговли.

В качестве налоговых инструментов стимулирования экспорта могут использоваться исключительно косвенные налоги, так как полное или частичное освобождение, уменьшение или отсрочка уплаты прямых налогов или отчислений на социальное страхование, уплачиваемых или

подлежащих уплате промышленными или торговыми предприятиями, не разрешается правилами ГАТТ/ВТО и рассматривается международной практикой как запрещенная экспортная субсидия, которая может быть основанием для применения ответных мер. К таким прямым налогам международные правила относят налоги на прибыль, заработную плату, платежи процентов, арендную плату, роялти, любые другие доходы и имущество. В качестве субсидии рассматриваются также налоговые льготы в форме налогового кредита.

Экспортируемые товары, как правило, освобождаются от уплаты косвенных налогов в стране происхождения. С целью развития международного разделения труда в мировой практике регулирования внешней торговли применяют принцип освобождения экспорта от косвенного налогообложения, лежащий в основе пограничного налогового регулирования большинства развитых стран. В соответствии с этим принципом исключительное право взимать косвенные налоги при осуществлении внешнеторговых операций принадлежит стране-импортеру. Это закреплено в положениях ст. XVI ГАТТ (1994 г.) и Соглашении по субсидиям и компенсационным мерам ВТО (1995 г.). Так, Соглашение предусматривает полное или частичное освобождение экспортируемых товаров от налогов и сборов, которые применяются к аналогичным товарам, предназначенным для внутреннего рынка. Возвращение таких налогов и сборов при экспорте не рассматривается в качестве экспортной субсидии, что открывает возможности его использования в качестве инструмента поддержки конкретных секторов экономики. При этом размер налогов и сборов, возвращаемых экспортеру или от которых освобожден экспортируемый товар, не должен превышать размер налогов и сборов на аналогичный товар, предназначенный для внутреннего рынка.

Термин «косвенные налоги» в трактовке ВТО означает налог на продажи, акцизы, налоги с оборота и на добавленную стоимость, франшизы, почтовый сбор, налог на передачу в собственность, на товарные запасы и оборудование, пограничные сборы и все прочие налоги, кроме прямых налогов и импортных сборов.

Основным среди них является налог на добавленную стоимость, получивший широкое распространение и взимающийся более чем в 150 странах мира (рисунок 3). Главными его достоинствами считаются нейтральность по отношению к любой стране-производителю, производственному циклу, методам производства. Потенциально обширная база обложения НДС позволяет равномерно распределять нагрузку на все стадии экономического цикла и увеличивать государственные доходы. Плательщиками НДС являются практически все юридические лица, что обеспечивает его устойчивость.

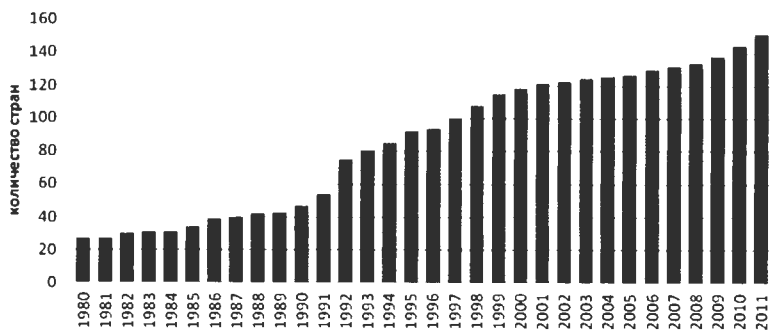


Рисунок 3 – Увеличение числа стран, применяющих НДС, за 1980–2011 гг.

С учетом вышеизложенного предлагаем следующее определение понятия «налоговое стимулирование экспортной деятельности в условиях многостороннего регулирования международной торговли». *Налоговое стимулирование экспортной деятельности – поощрение государством хозяйственной деятельности производителей посредством полного или частичного освобождения экспортных товаров или услуг от косвенного налогообложения для повышения их конкурентоспособности на мировых рынках в условиях системы многостороннего регулирования международной торговли, а также для обеспечения целенаправленных изменений отраслевой структуры экспортного сектора национальной экономики.* Графическая интерпретация данного понятия представлена на рисунке 4.

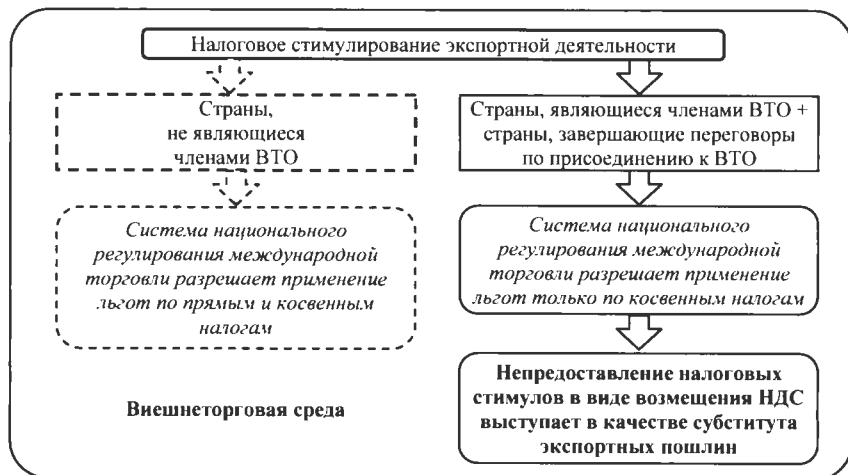


Рисунок 4 – Налоговое стимулирование экспортной деятельности

Поясним, что возврат НДС при вывозе товаров через таможенную границу имеет ряд особенностей. Во-первых, порядок исчисления НДС при экспорте призван повысить конкурентоспособность товаров и услуг национальных производителей на внешних рынках. Во-вторых, непредоставление налоговых стимулов можно рассматривать как субститут экспортных пошлин. В-третьих, «предпочтительное» выделение определенных групп экспортеров с большей долей возврата НДС способно воздействовать на структурные изменения в экспорте. Вместе с тем возможность использования льгот в механизме налогообложения НДС экспортных операций уклонения от его уплаты, требующих повышенного внимания государства.

### **3 Классифицированы способы уклонения от налогообложения НДС, на основе чего систематизированы зарубежные и российские методы государственного противодействия их использованию.**

С началом реформ 1990-х гг. Россия однозначно выбрала европейскую модель косвенного налогообложения, опирающуюся на применение НДС как одну из антиинфляционных мер. Нормы российского налогового законодательства с точки зрения формы и содержания с вступлением в силу части II Налогового кодекса РФ удалось привести в соответствие с международной практикой. Однако проблемы использования НДС оказались идентичны зарубежным и связаны в первую очередь с необоснованными вычетами при использовании «серых» схем возмещения налога на добавленную стоимость, что подтверждается, в частности, опережающей динамикой роста налоговых вычетов по сравнению с начислениями НДС (таблица 1).

Таблица 1 – Соотношение темпов роста начислений и вычетов НДС в РФ, 2001–2010 гг.

Показатель	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Сумма налога, исчисленная по налогооблагаемым объектам, млрд р.	2 585,7	3 735,7	4 980,4	6 613,4	8 754,7	12 396,8	15 621,7	16 983,4	17 289,8	19 678,5
% к предыдущему году	100,0	144,5	133,3	132,8	132,4	141,6	126,0	108,7	101,7	113,8
Налоговые вычеты, млрд р.	2 089,2	2 936,3	4 093,9	5 555,3	7 380,2	10 944,7	14 413,1	15 779,0	16 055,6	18 260,1
% к предыдущему году	100,0	140,5	139,2	135,7	132,8	148,3	131,7	109,5	101,8	113,8
% к начисленной сумме налога	80,8	78,6	82,2	84,0	84,3	88,3	92,3	92,9	92,9	92,8

Подобная ситуация свойственна не только российской экономике. Так, ежегодный ущерб бюджета от мошеннических действий в различного рода «серых» НДС-схемах (рисунок 5) во Франции составляет около 19 млрд евро, в ФРГ – 17–18, в Великобритании – порядка 16,5 млрд евро, что соответствует 10–15% собираемых сумм налога. Проблемы с администрированием НДС усугубляются по мере увеличения количества льгот и льготных ставок.

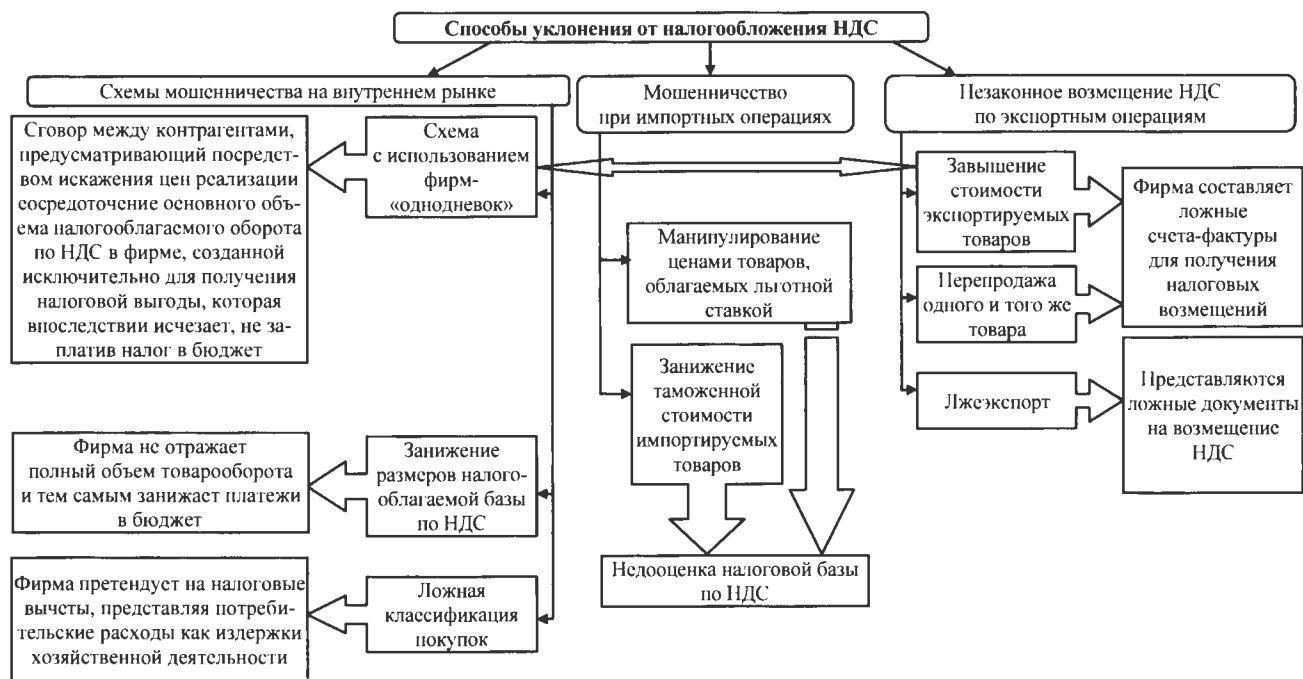


Рисунок 5 – Классификация основных способов уклонения от налогообложения НДС в современной мировой практике

Проблема «ухода» от налогообложения в известной мере касается всех налогов, но в случае с НДС административные издержки особенно велики. В ЕС крайне распространены так называемые «карусельные» схемы, множество разновидностей которых можно разделить на три группы. Во-первых, товары, реализуемые при совершении торговых операций между компаниями, которые находятся в двух или нескольких странах – членах ЕС, поступают в конце концов в компанию, которая их реализовала в самом начале этой цепочки. Во-вторых, отсутствует реальное товародвижение и в действительности происходит только обмен счетами-фактурами («бумажная карусель»). В-третьих, используется подставная компания, зарегистрированная как плательщик НДС и обязанная в цепочке перечислять наибольшие суммы налога на добавленную стоимость, которые никогда не уплачиваются в бюджет.

В Российской Федерации к самым распространенным способам уклонения от уплаты НДС относится использование «возвратных» схем посредством организации длинных цепочек товародвижения с участием подставных посреднических фирм, создающихся исключительно с целью проведения нескольких операций по перепродаже товаров на внутреннем рынке для вуалирования начального пункта движения товаров и конечного пункта получения денежных средств. Таким образом происходит фиктивное завышение «входного» НДС с целью большего возмещения при конечном вывозе товаров за рубеж. Кроме того, для российского экспорта, в структуре которого преобладает сырье, особенно актуальна проблема государственных «супербонусов», выплачиваемых на практике экспортерам сырья в виде возврата ранее уплаченного НДС, причем нередко это возмещение приносит больший доход, чем сам экспорт. Напротив, производители готовых изделий с высокой долей добавленной стоимости в такой ситуации сталкиваются с нехваткой инвестиций, перенацеливаемых в сырьевой сектор экономики, и в то же время, испытывая технические проблемы с возмещением НДС, замедляют решение стратегической задачи модернизации страны, что в итоге оборачивается ростом удельного веса сырья в экспорте (таблица 2).

Таблица 2 – Изменение товарной структуры российского экспорта в 1995–2011 гг., %

Товарная позиция	1995	2011
Продовольственные товары и сельскохозяйственное сырье (кроме текстильного)	2	2
Минеральные продукты	42	70
Продукция химической промышленности, каучук	10	6
Древесина и целлюлозно-бумажные изделия	6	2
Металлы, драгоценные камни и изделия из них	27	11
Машины, оборудование и транспортные средства	10	5
Прочие товары	3	4

За рубежом для контроля за взиманием НДС применяют различные инструменты. Методы борьбы с незаконным возмещением НДС в мировой практике систематизированы в таблице 3. Как показывает мировой опыт, несмотря на схожесть методических подходов к противодействию налоговым нарушениям, универсальный способ борьбы с мошенническими схемами не найден.

Таблица 3 – Методы борьбы с незаконным возмещением НДС в зарубежной практике

Метод	Примеры стран
Вместо денежного возмещения НДС экспортерам предлагаются налоговые сертификаты, которыми можно оплачивать отчисления во внебюджетные фонды (фонд медицинского страхования, пенсионный фонд и др.) и в бюджет по подоходному налогу	Уругвай
Компьютерная проверка инвойсов	Корея, Китай
Льготное обслуживание добросовестных налогоплательщиков	Франция, Германия, Пакистан
Обязательная сертификация экспортеров профессиональным аудитором, большая часть ответственности за функционирование системы возврата НДС возлагается на частные компании	Кения
При появлении фирмы-«однодневки» за неуплату налога все участники цепочки продавцов товара лишаются права на возмещение НДС и обязаны заплатить налог за исчезнувшего контрагента («солидарная ответственность»)	Великобритания, Португалия, Чехия
При регистрации предприятиям предлагается заполнить специальную анкету. Некоторые данные из анкеты новой фирмы становятся для налоговых органов индикаторами возможных злоупотреблений с ее участием	Франция
Система банковских счетов для НДС	Болгария
Создание отдельного органа, независимого от налоговой и таможенной службы, который занимается только возмещением НДС	Филиппины, Индонезия
Экспортеры вносят залог на специальный банковский счет на сумму, равную объему требуемого возмещения или какой-то его части. Сразу по внесении залога производится возмещение уплаченного НДС. Залог возвращается экспортеру после завершения проверки и признания его требования. Со временем для компании, зарекомендовавшей себя в качестве добросовестного налогоплательщика, сумма залога (депозита) может быть уменьшена. Если налоговый орган не укладывается в установленный для проверки срок, на сумму депозита начисляется процент, который затем выплачивается экспортеру	Тайвань, Мексика

Первые потери российского бюджета на возврате НДС лжеэкспортерам еще в середине 1990-х гг. оценивались в 5 млрд долл. в год (при среднегодовом объеме экспорта в диапазоне 40–45 млрд долл.). С ростом объемов российского экспорта лжеэкспортеры увеличивали свой доход, получаемый в результате использования незаконных схем возмещения НДС. В противостоянии с ними государство фактически ежегодно пыталось выработать эффективные контрприемы: 2002 г. – экспортеры разделены на добросовестных и недобросовестных; 2003 г. – активно обсуждалась идея введения НДС-счетов; 2004 г. – в налоговом лексиконе появился термин «традиционный экспортер»; 2005 г. – экспортерам-налогопла-

тельщикам вменена обязанность гарантировать уплату посредниками-поставщиками НДС в бюджет; 2006 г. – изучалась возможность введения обязанности выделять в платежном поручении строку «НДС-платежи» с передачей соответствующей информации о сумме и контрагентах налогового органу; 2007 г. – предложено создать избранный «клуб плательщиков НДС»; 2008 г. – прорабатывался вариант перехода от зачетно-возвратной схемы к прямому («аддитивному») методу начисления НДС по бухгалтерским данным; с 1 января 2010 г. – введен «заявительный» порядок возмещения НДС.

Для оценки эффективности применения НДС в странах ОЭСР широко используется показатель собираемости (*co-efficiency*), который вычисляется как пропорция текущих поступлений НДС в расчетной величине поступлений при применении основной ставки НДС ко всем статьям потребления (1). Высокое значение *co-efficiency* (максимальный коэффициент равен 1) говорит о высоком качестве администрирования налога. Чем меньше значение коэффициента, тем более «размыта» налоговая база ввиду многочисленных освобождений или наличия льготных ставок и тем ниже качество администрирования НДС.

$$Co-efficiency = \frac{\frac{\text{Поступления НДС}}{\text{Конечное потребление}} \times 100\%}{\text{Стандартная ставка НДС}} \times 100\%. \quad (1)$$

Сравнительный анализ коэффициентов собираемости НДС в РФ и странах ОЭСР (рисунок 6) показал, что *co-efficiency* уменьшается с ростом стандартной ставки, что объясняется увеличением числа применяемых освобождений, льготных ставок, ростом теневой экономики и прочими факторами, осложняющими администрирование налога.

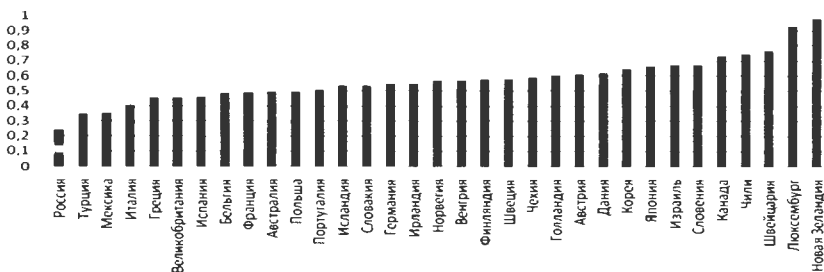


Рисунок 6 – Коэффициент собираемости (*co-efficiency*) НДС в РФ и странах ОЭСР в 2008 г.

На фоне мировых лидеров Новой Зеландии ( $K = 0,98$ ) и Люксембурга ( $K = 0,93$ ) российский показатель ( $K = 0,24$ ) выглядит самым низким. Двукратное снижение *co-efficiency* в РФ – с 54% в 2002 г. до 24% в



2010 г. (таблица 4) – свидетельствует о низкой эффективности механизма администрирования НДС и подтверждает настоятельную необходимость его корректировки, особенно в экспортной деятельности.

Таблица 4 – Оценка администрирования НДС в РФ за 2001–2010 гг.  
на основании расчета *co-efficiency*

Показатель	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Поступления НДС в консолидированный бюджет РФ, трлн р.	0,50	0,80	0,89	1,06	1,37	1,45	1,21	1,20	1,23	1,44
Сумма расходов на конечное потребление, трлн р.	5,89	7,45	9,01	10,88	14,44	17,81	21,97	27,55	29,35	32,07
Стандартная ставка НДС, %	20	20	20	18	18	18	18	18	18	18
<i>Co-efficiency</i> , %	42	54	49	54	52	45	31	24	23	24

#### **4 Установлена взаимосвязь применения дифференцированной ставки возврата НДС и изменения товарной структуры экспорта, расширяющая набор инструментов государственной экспортной политики.**

Как показал анализ китайской практики применения НДС в экспортных операциях, дифференциация ставок возврата может выступать гибким инструментом экономической политики, направленным на стимулирование экспорта продукции отраслей обрабатывающей промышленности. Подход китайских властей заключается в том, что возвратный НДС – это вид субсидирования предприятий или отраслей, ориентированных на экспорт. Следовательно, снижая или увеличивая объем этих субсидий, государство может влиять на активность экспортного предложения. Придерживаясь принципа «чем выше добавленная стоимость товара, тем выше процент возврата», Правительство КНР тем самым стимулирует экспорт высокотехнологичной продукции. Так, китайским экспортерам «сложных» готовых изделий возмещаются максимальные 17% «входного» налога на добавленную стоимость. Компании, вывозящие из страны продукцию с малой добавленной стоимостью (например, полуфабрикаты), могут вернуть максимум 5%, а экспортеры сырья вообще лишены этой льготы.

С 2007 г. в Китае снизились ставки возврата НДС на целый ряд наиболее популярных экспортных товаров. Таким образом преследовались цели «остудить» экономику, «перегретую» ростом экспорта, ослабить противоречия между Китаем и его торговыми партнерами, а также снизить относительную доходность внутренних отраслей, связанных с большим потреблением энергии и ресурсов, сопровождавшимся загрязнением окружающей среды. С наступлением кризиса Правительство Китая поддержало национальных экспортеров, в том числе повышением ставок возвратного НДС. При этом были увеличены ставки возврата налога для высокотехнологичных товарных групп, государство вернулось к поддержке отраслей с низкой добавленной стоимостью (главным образом предотвращая банкротства круп-

ных предприятий легкой промышленности). Только в 2008 г. принято пять постановлений об изменении таких ставок в различных отраслях и по различным товарным группам. Однако с восстановлением китайской экономики льготы по возврату экспортного НДС пошли на убыль. Основные изменения государственной политики возмещения НДС при экспорте товаров из Китая за 2007–2010 гг. сведены в таблице 5.

Таблица 5 – Изменение ставок возврата НДС экспортерам в КНР в 2007–2010 гг. (стандартная ставка 17%)

Товарная позиция	Ставка, %	Период действия	Целевая функция
Автомобили и основные детали и запчасти к ним, медицинская аппаратура и приборы, авиационные и космические аппараты	17	2007–2010 гг.	Стимулирование экспорта технологичной продукции
Текстиль, одежда	13	До 1 июля 2007 г.	Сдерживание экспорта
	11	С 1 июля 2007 г.	
	13	С 1 августа 2008 г.	
	14	С 1 ноября 2008 г.	
	15	С 1 февраля 2009 г.	
	16	С 1 апреля 2009 г.	
Игрушки	13	До 1 июля 2007 г.	Сдерживание экспорта
	11	С 1 июля 2007 г.	
	14	С 1 ноября 2008 г.	
	15	С 1 июня 2009 г.	
Некоторые виды стального проката	13	До 1 июля 2007 г.	Сдерживание экспорта
	5	С 1 июля 2007 г.	
	9	С 1 июня 2009 г.	
	Отменена	С 15 июля 2010 г.	
			Стимулирование экспорта как антикризисная мера
Продукты цветной металлургии простой переработки	Отменена	С 1 июля 2007 г.	Сдерживание экспорта
	13	С 1 апреля 2009 г.	
	Отменена	С 15 июля 2010 г.	
			Ограничение экспорта энергозатратной, экологически неблагоприятной продукции
Нефть сырая	Отменена	2007–2010 гг.	Сдерживание экспорта сырья

Разумеется, влияние налогового регулирования на динамику структурных сдвигов в экспорте нельзя переоценивать. Тем более, что выделить влияние именно этого фактора представляется достаточно сложным. Однако факты говорят сами за себя: за 2001–2010 гг. удельный вес машин и оборудования в китайском экспорте вырос с 36 до 47% при сокращении доли минерального сырья с 10 до 5%, а в мировом экспорте продукции обрабатывающих отраслей страна стала бесспорным лидером, увеличив свою долю с 4,7 до 14,8%.

Методика возмещения экспортного НДС в Китае представляет особый интерес для РФ именно с точки зрения налогового регулирования внешнеэкономической деятельности, так как, с одной стороны, обеспечивает гибкость в управлении возвратом входного налога, что традиционно считается важнейшей проблемой администрирования НДС, а с другой – дает возможность перераспределить налоговые стимулы в пользу экспортеров стратегических отраслей, что актуально в контексте государственной задачи по «десырьевизации» российской экономики.

**5 Разработан и апробирован методический подход к установлению дифференцированной ставки возврата НДС в отношении отдельных групп товаров с целью стимулирования экспортного предложения российской готовой продукции.**

Возможное реформирование механизма применения НДС в части его возмещения при экспорте, на наш взгляд, допускает три варианта развития событий:

- 1) установление единой 11%-й ставки НДС одновременно с отменой всех льгот по его начислению и уплате;
- 2) замена НДС налогом с продаж;
- 3) введение ограничений по возмещению НДС экспортерам дифференциацией шкалы возврата налога в зависимости от степени переработки продукции.

Вариант «оставить всё как есть» нами по умолчанию не рассматривается.

Говоря о первом сценарии, обратим внимание на то, что в международной практике администрирования НДС основными аргументами в пользу применения льготных ставок обычно выступают желание государства создать стимулы для потребления товаров и услуг, перераспределительный (социальный) характер снижения цен на некоторые блага и стимулирование экспортной деятельности. Придерживаясь международных правил, налоговое законодательство РФ с момента введения НДС допускает применение льгот, что во многом объясняет сохранение на протяжении 1990–2000-х гг. эффективной ставки НДС на уровне 11%. Более того, даже в кризисные 1997–1998 гг. и 2007–2009 гг. ставки и льготы по НДС в сторону ужесточения не пересматривались (тогда как, например, в Великобритании с 1 января 2011 г. ставка увеличилась с 17,5 до 20%, в Португалии – с 21 до 23%).

Возможное снижение стандартной ставки НДС для российского бюджета обернется одномоментным сокращением доходов в объеме порядка 500 млрд р. Их сможет компенсировать подпадающая обсчету отмена возврата НДС при экспорте и предполагаемый прирост поступлений по налогу на прибыль организаций, страховых взносов и НДФЛ вследствие увеличения объемов реализации товаров и услуг как реакция бизнеса

на ослабление налогового бремени. Однако отсутствие твердых гарантий компенсации «выпадающих» доходов бюджета с очевидными социальными последствиями говорит о преждевременности перехода к данному сценарию. Тем более, что еще одним его крупным недостатком является то, что введение пониженной унифицированной ставки НДС с отменой всех льгот по начислению и уплате напрямую коснется экспортеров. Другими словами, государство утратит возможность использовать НДС в качестве инструмента, стимулирующего экспортную деятельность в конкретных секторах экономики.

Эффективность применения налога с продаж прежде всего вследствие уменьшения расходов на администрирование убедительно подтверждается американским опытом. Ставки налога здесь варьируют от 2,9% в Колорадо до 7,25% в Калифорнии, а поступления налога в доходах бюджетов штатов занимают 13,3–63,2%. Кроме того, собираемость налога с продаж пропорционально количеству населения снижает необходимость межбюджетных «переливов» капитала между центром и регионами. Однако применительно к теме нашего исследования очевидно: в сценарии с налогом с продаж механизм стимулирования экспорта отсутствует. Более того, потери от уклонения от уплаты налога с продаж на импортируемые товары выше, так как «импортный» НДС взимается непосредственно при таможенном оформлении товара, а налог с продаж поступает в бюджет только после первой продажи внутри страны.

В российских условиях, когда основная часть экспорта приходится на сырьевые товары с низкой добавленной стоимостью (т. е. когда государство стимулирует экспортеров сырья распродавать собственные сырьевые активы с дополнительным возмещением ранее уплаченных налогов), более реалистичным нам представляется третий сценарий возможного реформирования НДС. Его актуальность обостряется нелогичным наложением льготы экспортерам по НДС на одновременное взимание вывозных пошлин. Таким образом, стратегические задачи страны, направленные на модернизацию и создание современной экономики с преобладанием отраслей с высокой долей добавленной стоимости, вступают в противоречие с налоговой системой НДС.

Увязка ставки возврата «входного» НДС со степенью переработки отгружаемой за рубеж продукции возможна при соблюдении следующих условий: отказ от полного возврата «входного» НДС экспортерам сырья; установление более высоких ставок возврата в пользу экспортеров готовой продукции по принципу «чем больше добавленная стоимость, тем выше ставки возврата НДС»; «внятное» декларирование государством своих намерений с поэтапным изменением ставок возврата НДС.

Как показало проведенное нами в 2011 г. анкетирование 30 уральских компаний реального сектора экономики, 56% опрошенных назвали

самым «тяжелым» налогом именно НДС. Впрочем, с точки зрения бизнеса (43% голосов) наиболее предпочтительно установление единой 11%-й ставки НДС с отменой всех льгот по его уплате; на втором месте в листе предпочтений оказалась замена НДС налогом с продаж (37%), а каждый пятый респондент счел возможным оставить существующую систему без изменений. Отдельно изучалась оценка перехода к дифференциации льготы по возврату «входного» НДС при экспорте в зависимости от степени переработки продукции: лишь 13% респондентов негативно оценили подобное нововведение, тогда как оставшиеся 87% охарактеризовали его положительно.

Методический подход к установлению дифференцированной ставки возврата НДС в Российской Федерации при экспортных операциях представлен на рисунке 7. Его конечная цель – экономическое стимулирование наращивания экспорта переработанной продукции с большей добавленной стоимостью. Оценка дополнительных доходов бюджета от введения дифференцированной шкалы возврата НДС выполнена на примере базовых позиций российского экспорта – товарных групп 2709 00 «нефть сырая» и 2710 «нефтепродукты» (таблица 6) при следующих допущениях: предполагаемые объемы общего экспорта, экспорта нефти и нефтепродуктов взяты в соответствии с прогнозом Минэкономразвития РФ; учитывая невысокую добавленную стоимость продукции, расчет размера ожидаемого возврата НДС при действующей системе осуществлялся путем вычисления 18% от суммы экспорта соответствующей товарной группы; структура налоговой базы, основания применения вычетов и освобождений по внутренним операциям оставлены на уровне 2012 г.

Расчеты показали, что при установлении ставок частичного возврата НДС на нефть и нефтепродукты по вышеописанной схеме возможно получение государством дополнительных доходов в размере 89,7 млрд долл. в 2013–2015 гг. При перераспределении этих средств (их объема вполне хватило бы для утилизации 16 млрд м<sup>3</sup> попутного газа, только по официальным данным сжигаемого в РФ в факелах) в пользу отраслей downstream через ОАО «Российское агентство по страхованию экспортных кредитов и инвестиций», основными задачами которого являются продвижение российского экспорта оборудования, технологий и поддержка отечественных экспортеров на новых и рискованных иностранных рынках, возможно постепенное замещение в российском экспорте минерального сырья продукцией более высоких переделов.

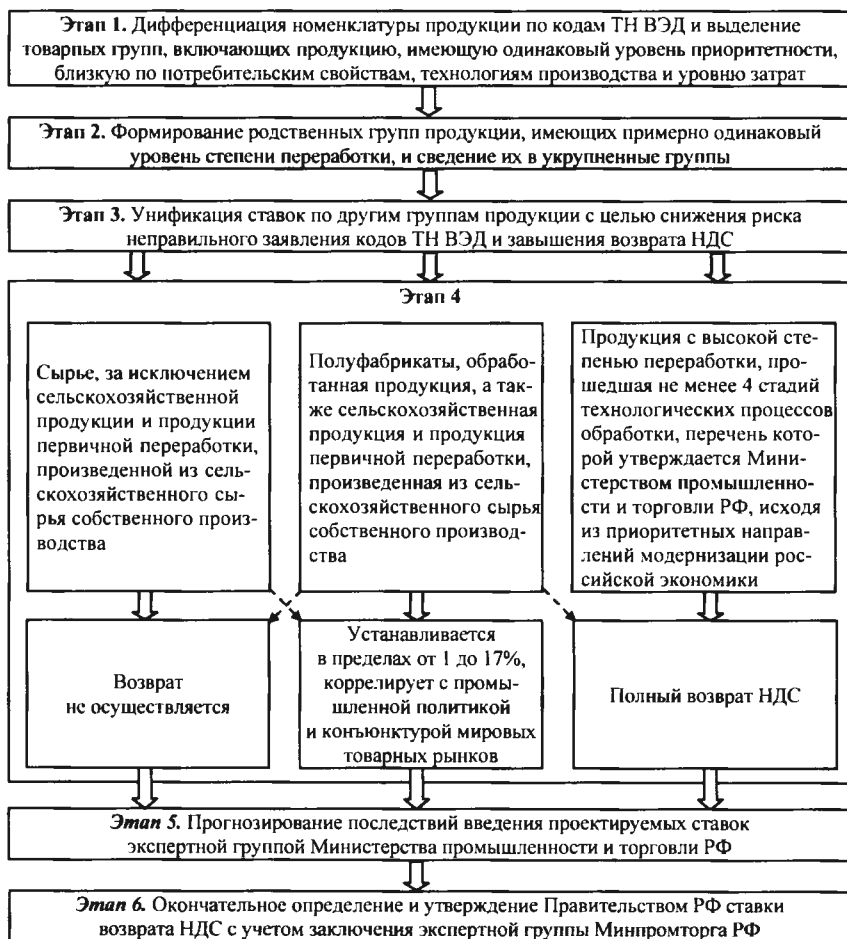


Рисунок 7 – Методический подход к установлению дифференцированной шкалы НДС

В свете присоединения России к ВТО, учитывая достигнутые договоренности о постепенном снижении экспортных пошлин (вплоть до их полной отмены) по многим товарным позициям, предлагаемый подход к корректировке НДС-системы приобретает повышенное значение. Выпадающие для бюджета экспортные платежи можно попытаться частично восполнить дифференциацией ставок возврата НДС. При этом общие доходы государства, например, по товарной группе 4406 (при сохранении

физических объемов экспорта на уровне 2010 г.) составят 2 146 тыс. долл. США, по группе 4407 – 90 218 тыс. долл. США (таблица 7).

Таблица 6 – Оценка изменения бюджетных доходов вследствие перехода на дифференцированную шкалу возврата экспортного НДС в 2013–2015 гг. по товарным группам 2709 00 и 2710 (нефть и нефтепродукты), млрд долл.

Показатель	2013		2014		2015	
	А	Б	А	Б	А	Б
Экспорт	536		565		590	
Экспорт нефти сырой (2709 00)	172		180		190	
Экспорт нефтепродуктов (2710)	85		91		95	
Возврат НДС по товарной группе 2709 00	30,7	15,5	32,4	9,0	34,2	–
Возврат НДС по товарной группе 2710	15,3	15,3	16,4	10,9	17,1	5,7
Дополнительные доходы бюджета при введении дифференцированной шкалы возврата НДС	15,2		28,9		45,6	

Примечание. А – Существующая система возврата НДС. Б – Предлагаемая система возврата НДС, основанная на применении дифференцированной шкалы.

Таблица 7 – Возможности использования дифференцированной шкалы возврата НДС в качестве субститута экспортных пошлин

Код ТН ВЭД	Товарная позиция	Экспортная пошлина		Предполагаемая ставка возврата НДС	Удельная экспортная пошлина, рассчитанная по адвалорной составляющей	Дополнительный доход государства от введения дифференцированной ставки возмещения экспортного НДС при объемах поставок 2010 г.	
		на момент вступления РФ в ВТО	после переходного периода (4 года)			удельный	общий
4406	Шпалы деревянные для железнодорожных или трамвайных путей	10%, но не менее 5 евро за 1 м <sup>3</sup>	0	8	20,3 долл. США за 1 м <sup>3</sup>	20,3 долл. США за 1 м <sup>3</sup>	2 146 тыс. долл. США
4407	Лесоматериалы распиленные или расколотые вдоль, разделенные на слои или лущенные, строганные или нестроганные, шлифованные или нешлифованные, имеющие или не имеющие торцевые соединения, толщиной не более 6 мм	3%, но не менее 2,5 евро за 1 т	0	15	9,1 долл. США за 1 т	9,1 долл. США за 1 т	90 218 тыс. долл. США

Конечно, влияние налогового регулирования на динамику структурных сдвигов не стоит переоценивать, поскольку вычислить воздействие именно этого фактора достаточно сложно. Не призывая к революционным налоговым преобразованиям, полагаем возможным переломить складывающиеся в сфере применения НДС негативные тенденции качественной модернизацией его использования, отказом от полного возврата «входного» НДС экспортерам сырья, увязкой шкалы возврата с уровнем переработки продукции, поэтапным внедрением предлагаемой схемы.

### **III Основные публикации по теме исследования**

#### ***Публикации в изданиях, рекомендованных Экспертным советом ВАК РФ***

1 Кинжебаева, Е. В. Сравнительный анализ применения налога на добавленную стоимость в российской и зарубежной практике [Текст] / Е. В. Кинжебаева // Международная экономика. 2010. № 1. – 0,5 п. л.

2 Мальцев, А. А. Совершенствование правоприменения налога на добавленную стоимость в экспортных операциях [Текст] / А. А. Мальцев, Е. В. Кинжебаева // Известия Уральского государственного экономического университета. 2010. № 3. – 0,5 п. л.

3 Кинжебаева, Е. В. Эволюция механизма правоприменения НДС во внешне-торговой практике Китая [Текст] / Е. В. Кинжебаева // Известия ИГЭА. 2011. № 6. – 0,4 п. л.

#### ***Прочие публикации по теме диссертационного исследования***

4 Кинжебаева, Е. В. Европейский опыт взимания налога на добавленную стоимость в международной торговле [Текст] / Е. В. Кинжебаева // Кадровый потенциал и инновации во внешнеэкономической деятельности субъектов Российской Федерации : материалы Междунар. науч.-практ. конф. М. : ФА, 2006. – 0,3 п. л.

5 Кинжебаева, Е. В. Налог на добавленную стоимость как инструмент государственного регулирования внешне-торговой деятельности [Текст] / Е. В. Кинжебаева // Экономика стран и менеджмент организаций в условиях глобализации : материалы Междунар. науч.-практ. конф. Екатеринбург : Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2007. – 0,2 п. л.

6 Кинжебаева, Е. В. Особенности применения налога на добавленную стоимость в мировой внешне-торговой практике [Текст] / Е. В. Кинжебаева // Роль финансово-экономического образования в инновационном развитии регионов России : материалы Междунар. науч.-практ. конф. Иркутск : Байкальский гос. ун-т экономики и права, 2008. – 0,3 п. л.

7 Кинжебаева, Е. В. Мировой опыт правоприменения косвенных налогов во внутренней и внешней торговле [Текст] / Е. В. Кинжебаева // Экономика XXI века. 2009. № 10. – 0,7 п. л.

8 Кинжебаева, Е. В. Экономические инструменты регулирования международной торговли [Текст] / Е. В. Кинжебаева // Высшее экономическое образование



России: задачи повышения эффективности в условиях кризиса и посткризисного развития: материалы Междунар. науч.-практ. конф. Ярославль, 2009. – 0,3 п. л.

9 Кинжебаева, Е. В. Le fonctionnement de la taxe sur la valeur ajoutée en France [Текст] / Е. В. Кинжебаева // Диалог культур в Евразийском пространстве : материалы Междунар. науч.-метод. конф. Екатеринбург, 2010. – 0,4 п. л.

10 Кинжебаева, Е. В. Проблемы незаконного возмещения НДС при экспорте и мировой опыт использования методов борьбы с ними [Текст] / Е. В. Кинжебаева // Тенденции и приоритеты мировой и казахской экономики в XXI веке. Астана, 2010. – 0,2 п. л.

11 Кинжебаева, Е. В. Роль налоговых инструментов в совершенствовании структуры российского экспорта [Текст] / Е. В. Кинжебаева // Мир и Россия : регионализм в условиях глобализации : материалы III Междунар. науч.-практ. конф. М. : РУДН, 2010. – 0,3 п. л.

12 Кинжебаева, Е. В. Влияние косвенного налогообложения на повышение конкурентоспособности внешнеэкономической деятельности [Текст] / Е. В. Кинжебаева // Конкурентная среда международного бизнеса : материалы I Междунар. науч.-практ. конф. Екатеринбург : Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2011. – 0,4 п. л.

Заказ 566. Подписано в печать 27.04.2012.  
Формат 60 × 84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Гарнитура «Таймс». Бумага офсетная.  
Печать плоская. Усл. печ. л. 1,43. Печ. л. 1,5. Тираж 180 экз.

Отпечатано с готового оригинал-макета в подразделении оперативной полиграфии  
Уральского государственного экономического университета  
620144, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта/Народной воли, 62/45



102